



Entscheid

19. Januar 2019

Mitwirkend:

Einzelrichterin Micheline Roth und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. Schweizerische Eidgenossenschaft,

2. Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Nord,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2014 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2014;
Verrechnungssteuer (Fälligkeiten 2014)**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) und B (nachfolgend Ex-Mann) übertrugen am ...2011 die Liegenschaft Kat.Nr. ..., ...weg 8, in der Gemeinde C, (nachfolgend ...weg 8) schenkungsweise auf ihre vier Töchter. Dabei wurde der Pflichtigen und dem Ex-Mann je ein lebenslanges Nutzniessungsrecht an dieser Liegenschaft eingeräumt. Die Pflichtige lebte weiterhin in der Liegenschaft ...weg 8. Im Jahr 2013/2014 wurde auf demselben Grundstück Kat.Nr. ... ein weiteres Haus erstellt, ...weg 10, welches ab Mitte 2014 von einer der Töchter bewohnt wurde. Die Pflichtige als Nutzniesserin deklarierte in ihrer Steuererklärung 2014 den hälftigen Eigenmietwert für die Liegenschaft ...weg 8 in Höhe von Fr. 13'500.- und einen Mietzins ertrag für die Liegenschaft ...weg 10 in Höhe von Fr. 6'750.-. Mit Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2014 und Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 vom 4. April 2016 setzte der Steuerkommissär, nachdem er den Sachverhalt mit Auflage vom 15. Dezember 2015 zu klären versucht hatte, als Mietzins für die Liegenschaft ...weg 10 lediglich Fr. 3'375.- ein. Entgegen dem in der Steuererklärung angegebenen Nettomiet ertrag von Fr. 5'760.- für die Liegenschaft ...strasse 39, in der Gemeinde D, ermittelte der Steuerkommissär einen solchen in Höhe von Fr. 6'168.-. Ebenso wurden die nicht deklarierten Erträge aus den beiden im Wertschriftenverzeichnis angegebenen E Anlagefonds in Höhe von Fr. 7'140.- sowie Fr. 2'550.- ohne Berücksichtigung der Verrechnungssteuer steuererhöhend berücksichtigt. Dementsprechend wurde die Pflichtige am 4. April 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 133'600.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 132'700.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'921'000.- (satzbestimmend Fr. 1'930'000.-) veranlagt. Der Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer, Fälligkeitsjahr 2014, wurde auf Fr. 1'101.10 festgesetzt.

B. In der Einsprache vom 16. April 2016 beantragte die Pflichtige, den von ihr deklarierten Nettomiet ertrag von Fr. 5'760.- für die Liegenschaft ...strasse 39, D, zu akzeptieren. Mit Bezug auf die Liegenschaft ...weg 8 machte die Pflichtige geltend, dass sie gemäss Scheidungsurteil die gesamte Liegenschaft zum halben Eigenmietwert von ihrem Ex-Mann gemietet habe, daher habe sie nur den halben Eigenmietwert zu versteuern. Dies gelte auch für die Liegenschaft ...weg 10, die sie zum hälftigen

Eigenmietwert in Höhe von Fr. 6'750.- an ihre Tochter untervermietet habe. Diese Deklaration sei anzuerkennen. Mit Bezug auf die Aufrechnung des Ertrags aus dem E Anlagefonds seien die entsprechenden Verrechnungssteuern zurückzuerstatten. Es sei nicht richtig, dass ihr der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer wegen nicht ordnungsgemässer spontaner Deklaration verweigert werde.

Mit Einspracheentscheiden vom 24. Mai 2016 wurde die Einsprache mit Bezug auf nunmehr nicht mehr strittige Einspracheanträge teilweise gutgeheissen. Daraus folgte ein steuerbares Einkommen von Fr. 133'600.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 132'700.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'861'000.- (satzbestimmend Fr. 1'869'000.-).

C. In der Beschwerde und dem Rekurs vom 10./23. Juni 2016 stellte die Pflichtige verschiedene Anträge. Zum einen sei der von ihr deklarierte Mietertrag von Fr. 5'760.- für die Liegenschaft ...strasse 39, D, zu akzeptieren, da die Kosten des Wärmeverbundes in Höhe von Fr. 85.-/Monat im Mietzins enthalten und damit vom Bruttomietzins abzuziehen seien. Des Weiteren habe sie die Liegenschaft ...weg 8 gesamthaft zum hälftigen Eigenmietwert von ihrem Ex-Mann gemietet, es sei daher der hälftige Eigenmietwert bei ihr als Einkommen zu berücksichtigen. Sie stellte zudem einen Antrag auf einen Abzug wegen Unternutzung, da sie die vier Zimmer im oberen Stockwerk des 8-Zimmer-Einfamilienhauses gar nicht benutze. Die Liegenschaft ...weg 10 werde allein von ihr im Einkommen und Vermögen versteuert, ihr Ex-Mann habe auf seine Nutzniessung verzichtet. Den Ertrag aus den von ihr deklarierten E-Anlagekonti habe sie nicht deklariert und daher sei es richtig, dass dieser als Einkommen aufgerechnet worden sei. Es sei ihr jedoch die auf diesen Betrag entfallende Verrechnungssteuer zurückzuerstatten.

Das kantonale Steueramt beantragte in seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 21. Juli 2016 die Rechtsmittel abzuweisen. Die Pflichtige und ihr Ex-Mann hätten ein lebenslanges Nutzniessungsrecht an dem Einfamilienhaus ...weg 8. Des Weiteren habe der Ex-Mann der Pflichtigen ein unkündbares und unbefristetes Mietrecht an seinem halben Miteigentums- bzw. Nutzniessungsanteil an der Liegenschaft ...weg 8 eingeräumt. Die Pflichtige bewohne die gesamte Liegenschaft und daher habe sie für ihre Hälfte der Nutzniessung auch 50% des Eigenmietwerts zu versteuern. Die von der

Pflichtigen geltend gemachte Unternutzung der Liegenschaft sei nicht nachgewiesen worden und könne im Übrigen auch nur auf ihrem hälftigen Nutzniessungsanteil geltend gemacht werden. Auch betreffend die Liegenschaft ...weg 10 haben die Pflichtige und der Ex-Mann ein lebenslanges Nutzniessungsrecht. Daher habe sie 50% der Mieterträge als auch die Hälfte des Vermögenssteuerwerts zu versteuern. Der behauptete Nutzniessungsverzicht des Ex-Manns sei nicht nachgewiesen und dokumentiert, so dass darauf nicht abgestellt werden könne. Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer sei verwirkt, da die Erträge aus den E Fonds nicht deklariert worden seien.

Mit Eingabe vom 6. August 2016 hielt die Pflichtige an ihren Vorbringen fest. Das kantonale Steueramt nahm dazu keine Stellung.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Nach Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 lit. c des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) ist der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, beim Nutzniessungsberechtigten steuerbar.

b) An Grundstücken kann nach Art. 745 Abs. 1 ZGB unter anderem eine Nutzniessung bestellt werden. Dem Nutzniesser steht damit der volle Genuss des Grundstücks zu und er hat das Recht auf den Besitz, den Gebrauch und die Nutzung der Sache (vgl. Roland M. Müller, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 5. A., 2015, Art. 745 N 8 ff., N 13 ZGB). Obwohl die Nutzniessung, d.h. das Stammrecht des Nutzniessers nicht übertragbar ist, kann nach Art. 758 ZGB die Ausübung der Nutzniessung grundsätzlich übertragen werden. Diese kann unentgeltlich oder entgeltlich,

auf bestimmte oder auf die ganze Dauer der Dienstbarkeit gerichtet sein (Roland M. Müller, Art. 758 N 1 ff. ZGB). Damit wird einem Dritten durch den Nutzniessungsberechtigten das Recht eingeräumt, den Gegenstand der Nutzniessung in gleicher Weise zu nutzen und zu gebrauchen, wie der Nutzniessungsberechtigte es selbst hätte tun können. Bei den Nutzungsrechten i.S. von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 21 Abs. 1 lit. b StG geht es in erster Linie um die beschränkten dinglichen Rechte der Nutzniessung und des Wohnrechts. Dabei ist für die Anwendung von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 21 Abs. 1 lit. b StG massgeblich, dass das Nutzungsrecht für die Zeitdauer der Nutzung unentgeltlich ausgeübt wird. Dies ist in der Regel dann der Fall, wenn der Nutzniesser das Nutzungsrecht aufgrund einer Vorbehaltsnutzung, also einer Eigentümerdienstbarkeit, erhalten hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 21 N 79 f. DBG sowie Zwahlen/Lissi, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 21 N 21 f., N 22 DBG).

2. a) Der Pflichtigen und ihrem Ex-Mann wurde im Vertrag über die Eigentumsübertragung an ihre Töchter im Jahr 2011 die lebenslange Nutzniessung im Sinne von Art. 745 ff. ZGB an der Liegenschaft Kat.Nr. ... eingeräumt. Ins Grundbuch wurde auch das der Pflichtigen in Zusammenhang mit der Scheidung gemäss Urteil vom ...2009 eingeräumte Mietrecht gegenüber ihrem Ex-Mann eingetragen. Daraus folgt, dass die Pflichtige im Jahr 2014 die Hälfte der Liegenschaft ...weg 8 als Nutzniesserin und die andere Hälfte als Mieterin des Nutzniessungsanteils ihres Ex-Mannes bewohnte/nutzte. Daher hat die Pflichtige nach Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 21 Abs. 1 lit. b StG als Nutzniesserin die Hälfte des Eigenmietwerts der Liegenschaft ...weg 8 als Einkommen zu versteuern.

b) aa) Die Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 vom 12. August 2009 (nachfolgend Weisung 2009, ZStB 15/502) enthält unter Rz. 59 ff. Anweisungen betreffend Ermittlung des Eigenmietwerts. So ist in der Weisung vorgesehen, dass ein angemessener Einschlag auf dem ermittelten Eigenmietwert gewährt werden kann, wenn der Eigentümer eines Einfamilienhauses oder Stockwerkeigentums wegen Verminderung des Wohnbedürfnisses seiner Familie (wie Wegzug der Kinder) nur noch einen Teil seines Wohneigentums nutzt oder wenn ein

Härtefall vorliegt (Weisung 2009, Rz. 62). Die Einzelheiten der Berechnung sind in der Weisung der Finanzdirektion betreffend Festsetzung des Eigenmietwertes bei tatsächlicher Unternutzung vom 21. Juni 1999 (ZStB 15/700) geregelt.

bb) Obwohl die Unternutzung an sich keine steuermindernde Tatsache ist, rechtfertigt es sich auch beim Unternutzungseinschlag, dass dieser von der steuerpflichtigen Person beantragt, dargetan und nachgewiesen werden muss (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 21 N 90 StG). Dazu sind spätestens im Rekursverfahren die für eine Unternutzung der Liegenschaft sprechenden Umstände durch eine substanziierte Sachdarstellung darzulegen und entsprechende beweiskräftige Unterlagen einzureichen – so z.B. Grundrissplan der Liegenschaft, Bezeichnung der Nutzung der einzelnen Räume, Fotos der Räume einschliesslich der nicht genutzten Räume im massgeblichen Zeitraum – oder zumindest entsprechende Beweismittel anzubieten. Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung oder Beweismittelofferte, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht. Es hat den Steuerpflichtigen weder zur Ergänzung seiner mangelhaften Sachdarstellung noch zur Beibringung besserer Beweismittel anzuhalten.

cc) Die Pflichtige beantragt, ihr mit Bezug auf das Einfamilienhaus ...weg 8 einen Unternutzungsabzug vom Eigenmietwert zu gewähren, da sie die oberen 4 Zimmer ihres 8-Zimmer-Einfamilienhauses nicht benutze. Weitere Angaben werden von ihr nicht gemacht. In Übereinstimmung mit den Ausführungen des kantonalen Steueramts in der Beschwerde-/Rekursantwort ist dieser Antrag mangels hinreichender substanziiert Sachdarstellung durch die Pflichtige abzuweisen. Hinzuweisen ist zudem darauf, dass die Pflichtige einen Unternutzungsabzug nur für ihren Nutzniessungsanteil und nicht für den Nutzniessungsanteil ihres Ex-Mannes geltend machen kann, denn Letzterer steht ihr aufgrund des Mietrechts zu. Für gemietete Räumlichkeiten kann kein Unternutzungsanspruch geltend gemacht werden.

3. a) Stellt ein Nutzniessungsberechtigter sein Recht einer dritten Person entgeltlich zur Verfügung, ist dieses Entgelt nach Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 21 Abs. 1 lit. a StG beim Nutzniessungsberechtigten als Liegenschaftsertrag steuerbar (vgl. Zwahlen/Lissi, Art. 21 N 11 DBG). Wird zwischen den Parteien jedoch ein Entgelt vereinbart, das einem Drittvergleich nicht standhält, weil zwischen den Vertragspartei-

en z.B. ein Freundschafts- oder Verwandtschaftsverhältnis besteht, so gilt entsprechend der obergerichtlichen Rechtsprechung Folgendes: Ein sogenannter Vorzugsmietzins ist dann anzunehmen, wenn dieser weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts beträgt. Die entsprechende Differenz zwischen dem tiefen Mietzins ertrag und dem Eigenmietwert unterliegt der Einkommensbesteuerung (vgl. VGr BS, StE 2015 B 25.6 Nr. 65; BGer, 26. Juni 2008, StE 2008 B 25.2 Nr. 10; Zwahlen/Lissi, Art. 21 N 9; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 21 N 60 StG mit weiteren Hinweisen). Die Festsetzung des Eigenmietwerts erfolgt gemäss Art. 21 Abs. 2 DBG bzw. § 21 Abs. 2 StG unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der selbstbewohnten Liegenschaft.

b) aa) Die Pflichtige ist auch zur Hälfte Nutzniesserin des Einfamilienhauses ...weg 10. Sie führt aus, dass dieses Haus von ihrer Tochter gemietet worden sei und dass ihr Ex-Mann (wohl zugunsten der Pflichtigen) auf seine Nutzniessung verzichtet habe; daher werde das Haus von ihr im Einkommen und Vermögen versteuert. Der Mietvertrag mit der Tochter sei mündlich abgeschlossen worden.

Das im Grundbuch eingetragene Mietverhältnis zwischen Pflichtiger und ihrem Ex-Mann betrifft das erst viele Jahre nach der Scheidung erbaute Haus ...weg 10 nicht. Es ist in diesem Zusammenhang deshalb unbeachtlich.

bb) Über das Mietverhältnis mit der Tochter sowie auch über die finanziellen Abrechnungen zwischen der Pflichtigen und ihrem Ex-Mann bestehen keine schriftlichen Unterlagen, obwohl die Pflichtige mit Auflage des Steuerkommissärs vom 15. Dezember 2015 auf ihre im Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren bestehende Mitwirkungspflicht hingewiesen worden ist. Dies bedeutet grundsätzlich, dass der Pflichtige die entsprechenden Folgen zu tragen hat; vgl. Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. A., 2018, § 16 Rz 42). Geht man davon aus, dass der Mietzins in behaupteter Höhe von Fr. 6'750.- tatsächlich von der Tochter an die Mutter durch Überweisungen, in bar oder durch anderweitige interne Abrechnungen geflossen ist und von der Pflichtigen vereinnahmt wurde, so hat die Pflichtige diesen Mietertrag zu versteuern. Der Steuerkommissär geht davon aus, dass ein Mittelfluss tatsächlich stattgefunden hat, obwohl die Pflichtige hierzu trotz vorangegangener Untersuchung keine substantiierten Angaben macht. Stellt man auf den in-

sofern unbestrittenen Sachverhalt ab, so wären die Mietzinsen bei der Pflichtigen – wie beantragt – einkommensseitig im Umfang von Fr. 6'750.- zu besteuern.

Der Steuerkommissär hat indessen nur die Hälfte des Mietzinsertrags der Besteuerung unterworfen, weil er wohl davon ausging, dass der Ex-Mann auf irgendeine Weise (wohl durch interne Abrechnungen oder Zahlungen) am Ertrag partizipiert. Für das vorliegend strittige Steuerjahr ist ganz ausnahmsweise von einer reformatio in peius abzusehen. Die Steuerbehörde wird indessen in den Folgejahren nicht darum herkommen, durch Auflagen bzw. Mahnungen den tatsächlichen Mittelfluss zu eruieren und eine korrekte Einschätzung vorzunehmen.

cc) Bei einer Miete unter nahestehenden Personen sollte der zwischen den Parteien vereinbarte Mietzins mindestens 50% des Eigenmietwerts betragen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 21 N 60 StG mit weiteren Nachweisen). Bei der Tochter der Pflichtigen handelt es sich ohne Zweifel um eine nahestehende Person. Der Eigenmietwert für das Einfamilienhaus ...weg 10 beträgt für das ganze Jahr 2014 Fr. 27'157.- bzw. für das halbe Jahr 2014 Fr. 13'500.-. Unter der Voraussetzung, dass der Mietzins tatsächlich in Höhe von Fr. 6'750.- ausgerichtet wurde, ist von einer Berücksichtigung des vollen Eigenmietwerts abzusehen.

Sollte sich in den Folgejahren nach vorangegangener Untersuchung herausstellen, dass der Mietzins nicht oder in geringerer Höhe geflossen ist, so hätte die Pflichtige – sofern der Pflichtige tatsächlich wie behauptet auf die Nutzniessung verzichtet hat – den vollen Eigenmietwert zu versteuern.

c) Nach Art. 13 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) in Verbindung mit § 38 Abs. 2 StG wird das Nutzniessungsvermögen dem Nutzniesser zugerechnet.

Da sowohl die Pflichtige als auch ihr Ex-Mann entsprechend dem Vertrag auf Eigentumsübertragung an die Töchter Nutzniesser der Liegenschaft ...weg 10 sind, hat der Steuerkommissär zu Recht sowohl bei der Pflichtigen als auch bei ihrem Ex-Mann je die Hälfte des entsprechenden Verkehrswerts der Liegenschaft ...weg 10 als Vermögen besteuert. Der Antrag der Pflichtigen, bei ihr den 100%-igen Verkehrswert zu besteuern, ist damit abzuweisen. Dass der Pflichtige auf die Nutzniessung verzichtet

hätte, wurde zwar behauptet aber in keiner Weise substantiiert oder bewiesen. Der Sachverhalt wird in den Folgejahren Gegenstand einer Untersuchung sein müssen.

4. a) Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen (vgl. Art. 1 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Gesetzes vom Bund zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 30 VStG). Im inländischen Verhältnis bezweckt die Verrechnungssteuer in erster Linie, die Deklaration der Erträge beweglichen Kapitalvermögens zu sichern; dem steuerehrlichen Inländer wird sie zurückerstattet (vgl. BGE 125 II 348 E. 4.; BGr, 30. Oktober 2009, 2C_896/2008, E. 2.2).

b) aa) Nach Art. 23 VStG verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschriften der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt. Nach der Rechtsprechung verwirkt der Anspruch eines Steuerpflichtigen auf Rückerstattung, wenn er mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte nicht in der nächsten Steuererklärung nach Fälligkeit der Leistung deklariert oder die Selbstdeklaration nicht wenigstens so frühzeitig mit korrekten Angaben ergänzt, dass die Einkünfte noch vor definitiver Veranlagung berücksichtigt werden können (BGE 113 Ib 128, E. 2b; BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015 E. 2.2; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.1; BGr, 24. April 2015, 2C_949/2014, E. 3.1; BGr, 16. Januar 2013, 2C_80/2012, E. 2.2; mit weiteren Hinweisen).

bb) Der Steuerpflichtige muss die Einkünfte, die der Verrechnungssteuer unterliegen, selbst deklarieren. Es kommt nicht darauf an, ob die Steuerbehörde die Unvollständigkeit der Deklaration hätte erkennen und an die erforderlichen Informationen durch entsprechende Nachfrage oder Vergleich mit Steuerakten dritter Personen hätte gelangen können. Die Steuerbehörden können grundsätzlich davon ausgehen, dass der Steuerpflichtige das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllt, entsprechend den Anforderungen von Art. 124 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) und Art. 42 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG). Erst offenkundige Mängel kön-

nen weitere Untersuchungen der Steuerbehörden erforderlich machen (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 2.3; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.1; BGr, 24. April 2015, 2C_949/2014, E. 3.2; BGr, 11. Oktober 2011, 2C_95/2011 = Pra 2012 Nr. 87, E. 2.1, mit weiteren Hinweisen). Führt ein Steuerpflichtiger einen Vermögenswert im Wertschriftenverzeichnis auf und vergisst er, den Ertrag einzutragen, indem er das entsprechende Feld leer lässt, handelt es sich nach der neusten bundesgerichtlichen Rechtsprechung dann um einen offenkundigen Mangel, wenn die Steuerbehörde – bei einfacher Durchsicht, ohne in den Unterlagen "graben" zu müssen – den Ertrag aus einer Beilage ermitteln und die Steuererklärung vervollständigen könnte, ohne vom Steuerpflichtigen oder von Dritten weitere Informationen herausverlangen zu müssen. Das gilt beispielsweise dann, wenn eine Dividendenausschüttung zwar undeklariert geblieben ist, diese aber durch die beigelegte Ausschüttungsbescheinigung offensichtlich und sofort ersichtlich war (vgl. BGr, 5. Oktober 2018, 2C_86/2018 und BGr, 17. März 2017, 2C_637/2016; vgl. auch Fischer/Ramp, Neues aus Lausanne und Bern zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer, Abkehr vom Formalismus?, Expert Focus 2017/8, S. 540).

cc) Die gesetzlichen Grundlagen, deren Verletzung Art. 23 VStG sanktioniert, sind namentlich die in Art. 124 Abs. 2 und Art. 125 Abs. 1 DBG enthaltenen Deklarationspflichten (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 2.4; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.2; BGr, 11. Oktober 2011, 2C_95/2011 = Pra 2012 Nr. 87, E. 4.1; je mit Hinweisen). Aus diesen Bestimmungen wie auch aus der Rechtsprechung hierzu folgt, dass der Steuerpflichtige die Einkommens- und Vermögenswerte *selbst, d.h. aus eigener Initiative* (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 3.4; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.3; je mit Hinweisen), deklarieren muss, um seinen Anspruch auf Rückerstattung der erhobenen Verrechnungssteuer zu wahren. Üblicherweise wird dieser Anspruch durch Auflistung der entsprechenden Werte im Wertschriftenverzeichnis, das der Steuererklärung beigelegt ist, geltend gemacht. Der Steuerschuldner kann diesen Anspruch wie dargelegt *bis zur definitiven Veranlagung* auch durch eine spätere Deklaration wahren, in der die Steuererklärung ergänzt oder korrigiert wird (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 2.4; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.2; BGr, 11. Oktober 2011, 2C_95/2011 = Pra 2012 Nr. 87, E. 4.1, je mit Hinweisen; Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. A., 2012, Art. 23 N 3 VStG). Die Massenverwaltung gebietet hierbei allerdings, dass sich die Steuerbehörden an die Steuererklärung mit den Beilagen und eine allfällige

Erklärung halten können, die der Steuerpflichtige den Steuerbehörden nachträglich hat zukommen lassen, um die Steuererklärung zu vervollständigen oder zu korrigieren. Nur ein solches Vorgehen kann den Anspruch des Steuerpflichtigen auf Rückforderung der Verrechnungssteuer aufrechterhalten. Nicht ausreichend für die Erfüllung der Deklarationspflicht ist eine Nachdeklaration durch den Steuerpflichtigen erst zu einem Zeitpunkt, in welchem die Steuerbehörde ihrerseits Kenntnis von den verrechnungssteuerbelasteten Erträgen bzw. den dazugehörigen Vermögenswerten hat bzw. diese bereits selbst ermittelt hat. Einen Ausschlussgrund bilden insbesondere auch "überholende" Abklärungen der Veranlagungsbehörde, mit welchen diese in Erfahrung bringen will, ob überhaupt verrechnungssteuerbelastete Einkünfte angefallen seien (BGr, 6. Juni 2017, 2C_500/2017, E. 3.2). Als verspätet muss in solchen Konstellationen daher insbesondere die Nachdeklaration erst im Einsprache- bzw. sogar erst im Steuerjustizverfahren gelten (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 3.4; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.3, je mit Hinweisen; Zwahlen, Art. 23 N 3 VStG).

Die verspätete Nachdeklaration schliesst die Rückerstattung der Verrechnungssteuer aus, ohne dass eine weitere Prüfung zu erfolgen hätte, bis zu welchem genauen Zeitpunkt eine Rückerstattung noch möglich gewesen wäre oder bis zu welchem Ausmass eine Absicht zu Hinterziehung oder Betrug bestand (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 3.4; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.3, je mit Hinweisen). Es ist demnach kein "Defraudationswille" erforderlich, damit Rückforderungsansprüche der Verrechnungssteuer verwirken. Selbst in Fallkonstellationen, in welchen eine Hinterziehungsabsicht wohl ausgeschlossen werden kann, wird der Anspruch auf Rückforderung der Verrechnungssteuer verwirkt, wenn keine korrekte Deklaration erfolgt (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 3.4; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.3, je mit Hinweisen). Selbst wenn noch ein Verschulden vorauszusetzen wäre, um Rückforderungsansprüche der Verrechnungssteuer untergehen zu lassen, so genügte bereits eine einfache Fahrlässigkeit (BGr, 16. September 2015, 2C_85/2015, E. 2.5 und 3.4; BGr, 27. August 2015, 2C_172/2015, E. 4.2; BGr, 11. Oktober 2011, 2C_95/2011 = Pra 2012 Nr. 87, E. 2.1, je mit weiteren Hinweisen).

5. a) Fest steht, dass die Pflichtige in ihrer Steuererklärung 2014 vom 10. Mai 2015 im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis zwar die beiden E Anlagefonds samt der entsprechenden Anzahl der Anteile und des Steuerwerts am

31. Dezember 2014 angegeben hat, jedoch wurde der Bruttoertrag nicht deklariert. Ein Anlagereport der E wurde nicht beigelegt. Damit war die Deklaration unvollständig mit der Folge, dass das steuerbare Einkommen zu niedrig ausfiel.

Die Pflichtige bringt vor, dass dies ein Versehen gewesen sei und ein Fehler des EDV System des Kantons vorgelegen habe, so dass der Ertrag nicht erfasst worden sei. Selbst wenn ein EDV-Fehler vorgelegen hätte, muss der Pflichtigen Unorgfalt vorgehalten werden, denn es war ihr durchaus zuzumuten, in Anbetracht der nur wenigen angegebenen Positionen zu überprüfen, ob alle erforderlichen Angaben korrekt aufgeführt waren. Dennoch ist ihr zu Gute zu halten, dass die entsprechenden Felder nicht falsch, d.h. mit einer 0, ausgefüllt worden sind.

b) Für das kantonale Steueramt war der Fehler nach Eingang der Steuererklärung im Mai 2015 ohne Weiteres auf den ersten Blick erkennbar. Dass die Pflichtige aus den beiden E Anlagefonds im Jahr 2014 einen Wertschriftenertrag erzielt hatte war sehr wahrscheinlich bzw. lag für die Steuerbehörde auf der Hand. Der Steuerkommissär bzw. der Sachbearbeiter der Wertschriftenabteilung hätte der Unstimmigkeit deshalb zwingend nachgehen müssen. Auch wenn der Ertrag betreffend die E Anlagefonds – anders als im zitierten bundesgerichtlichen Präjudiz – keiner Beilage zur Steuererklärung zu entnehmen war, so hätte ein Blick in die im Internet öffentlich zugängliche amtliche Steuerkursliste der ESTV genügt, um die fehlenden Angaben zu ergänzen (vgl. Wegleitung zur Steuererklärung 2014 des kantonalen Steueramts, S. 30). Die Fonds waren durch die in der Steuererklärung aufgeführten Valorenummern eindeutig identifizierbar, und die Deklaration enthielt auch die jeweils richtige Stückzahl. Diese Untersuchungshandlung hat der Steuerkommissär auch vorgenommen, um die offenkundig fehlerhafte Deklaration zu vervollständigen und das steuerbare Einkommen der Pflichtigen korrekt zu ermitteln.

Bemerkungsweise ist anzufügen, dass die Steuererklärungen im Kanton Zürich eingescannt werden und die darin enthaltenen Daten der Steuerpflichtigen also in elektronischer Form der Behörde vorliegen. Einem flächendeckenden Abgleich der Valorenummern mit dem Steuerwert per 31. Dezember bzw. den Erträgen unter Verwendung der ebenfalls digitalisiert vorliegenden Kursliste der ESTV durch ein Computersystem stünde damit an sich nichts im Weg. Deklarationsfehler könnten so ohne

grossen Aufwand sofort aufgedeckt und dem Steuerkommissär zur Kenntnis gebracht werden.

Weil der Wertschriftenertrag der E Anlagefonds aus Unaufmerksamkeit der Pflichtigen nicht in der Steuererklärung Eingang fanden, und die Steuerbehörde dies ohne Weiteres hätte bemerken und korrigieren können, hat die Pflichtige ihren Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer von 35 Prozent auf der Auszahlung von Fr. 9'690.- (= Fr 7'140.- + Fr. 2'550.-, brutto) im Betrag von Fr. 3'391.50 entgegen den vorinstanzlichen Ausführungen nicht verwirkt. Der Rückerstattungsanspruch für Verrechnungssteuer, Fälligkeitsjahr 2014, erhöht sich damit auf Fr. 4'492.60 (= Fr. 1'101.10 gemäss Einspracheentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2014 zzgl. Fr. 3'391.50).

6. a) Die Pflichtige ist Miteigentümerin der Liegenschaft ...strasse 39 in D. Strittig ist im Beschwerde- und im Rekursverfahren die Frage, welche steuerbaren (Netto-)Mietträge die Pflichtige mit der Liegenschaft ...strasse 39 erzielt hat. Damit hängt die Frage zusammen, welcher Betrag Grundlage für die Berechnung des Pauschalabzugs bei den Unterhaltskosten bildet.

b) Der Steuerkommissär führte im Einspracheentscheid aus, dass der jährliche Mietzinsertrag im Jahr 2014 gemäss vorliegendem Mietvertrag Fr. 7'710.- (= 50% von Fr. 15'420.- [= 12 x Fr. 1'285.-]) betragen habe. Für die Bestimmung der Mietzinserträge seien die pauschalen Nebenkosten hinzuzurechnen. Sofern Kosten für Fernwärme zu bezahlen seien, seien diese Kosten mit dem Pauschalabzug, welcher sich auf der Basis der gesamten Bruttomietzinseinnahmen berechne, abgegolten.

7. a) aa) Nach Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG und des gleich lautenden § 21 Abs. 1 lit. a StG sind alle Einkünfte aus Vermietung steuerbar. Dies gilt zunächst für die vertraglich vereinbarten Mietzinsen, ferner auch für allfällige Neben- oder Sonderleistungen des Mieters. Hingegen bilden die für Nebenkosten geleisteten Entschädigungen, insbesondere jene für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung, nicht Bestandteil des massgebenden Brutto-Miettrags, sofern sie die tatsächlichen Aufwendungen nicht übersteigen. Sind diese Entschädigungen in dem Mietzins einge-

schlossen, dürfen die Mieteinnahmen um diese Aufwendungen gekürzt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 21 N 48 f. DBG, und § 21 N 35 f. StG; Zwahlen/Lissi, Art. 21 N 7 DBG).

bb) Die Unterhaltskosten hat nach Art. 256b OR der Vermieter zu tragen. Demgegenüber können Nebenkosten laut Art. 257a Abs. 2 OR nach Massgabe einer besonderen Vereinbarung auf den Mieter abgewälzt werden. Bei Wohn- und Geschäftsräumen gelten als Nebenkosten die tatsächlichen Aufwendungen des Vermieters für Leistungen, die mit dem Gebrauch zusammenhängen, wie Heizungs-, Warmwasser- und ähnliche Betriebskosten, sowie für öffentliche Abgaben, die sich aus dem Gebrauch der Sache ergeben (Art. 257b Abs. 1 OR).

b) Nach Kenntnis des Steuerrekursgerichts entspricht dieses Vorgehen zur Ermittlung des steuerbaren Mietertrags im Veranlagungs-/Einschätzungsentscheid der ständigen Verwaltungspraxis. Mit dem Abzug der in E. 7a genannten Nebenkosten vom Brutto-Mietertrag und dem Erfordernis, dass weitere Positionen als Unterhalt geltend gemacht werden müssen, ist im Ergebnis gewährleistet, dass alle vom Grundeigentümer für die Mietsache vorgenommenen Aufwendungen im Netto-Mietertrag berücksichtigt sind.

8. a) Im Einschätzungsverfahren reichte die Pflichtige einen Mietvertrag für die Liegenschaft ...strasse 39 vom ... 2015 mit Mietbeginn ab 1. Januar 2016 ein. Dieser Mietvertrag ist für das hier zu beurteilende Steuerjahr 2014 nicht aussagekräftig. Im Beschwerde-/Rekursverfahren wurde mit Verfügung vom 1. November 2018 der für das Jahr 2014 gültige Mietvertrag eingefordert, welchen die Pflichtige einreichte. Aus diesem Mietvertrag ergibt sich, dass die Mieter die Nebenkosten wie Wasser, Abwasser, Strom, TV, Kehricht entsprechend Art. 257b Abs. 1 OR selber zu tragen hatten. Hingegen zahlten sie zusätzlich zum Mietzins von Fr. 1'200.- einen pauschalen Betrag von Fr. 85.- für Heizkosten. Dieser Betrag entspricht auch dem Betrag, der für Heizkosten im Jahr 2014 tatsächlich angefallen ist und ist damit, entgegen dem Vorgehen des Steuerkommissärs im Einspracheentscheid gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG und § 21 Abs. 1 lit. a StG vom Bruttomietzins abzuziehen. Der Bruttomietzins ertrag für das Jahr 2014 für die Liegenschaft ...strasse 39 beträgt damit Fr. 14'400.- (= 12 x Fr. 1'200.-) und ist damit bei der Pflichtigen für ihren Miteigentumsanteil in Höhe von

Fr. 7'200.- zu berücksichtigen. Von diesem Betrag ist der pauschale Liegenschaftsunterhalt in Höhe von 20% abzuziehen, womit sich ein steuerbarer Nettomietzins für die ...strasse 39 von Fr. 5'760.- (= 7'200.- ./ 1'440.-) ergibt.

Nach dem Gesagten sind Beschwerde und Rekurs insofern teilweise gutzuheissen. Dies führt bei der direkten Bundessteuer 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 133'200.-. Bei den Staats- und Gemeindesteuern 2014 ergibt sich ein steuerbares Einkommen von Fr. 132'300.-. Das steuerbare Vermögen gemäss Einspracheentscheid von Fr. 1'861'000.- (satzbestimmend Fr. 1'869'000.-) ist unbestritten geblieben.

9. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien gemäss ihrem Obsiegen bzw. Unterliegen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG i.V.m. § 13 der Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997 [VO VStG]).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde hinsichtlich der direkten Bundessteuer wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2014, wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG; Alleinstehendentarif):

Steuerperiode		Einkommen
2014	steuerbar	Fr. 133'200.-

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2014, wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Alleinstehendentarif):

Steuerperiode		Einkommen	Vermögen
		Fr.	Fr.
2014	steuerbar	132'300.-	1'921'000.-
	satzbestimmend	132'300.-	1'930'000.-

3. Die Beschwerde hinsichtlich der Verrechnungssteuer wird gutgeheissen. Der Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer, Fälligkeitsjahr 2014, wird auf Fr. 4'492.60 festgesetzt.

[...]